

Презумпция правоты проверяемого субъекта (плательщика): проблемы правовой регламентации и применения

Вестник Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь. – 2011. – № 5. – С. 127–133.

Аннотация

В контексте вступления с 1 января 2010 года Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 года № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» в статье анализируются теоретические и прикладные аспекты применения презумпции правоты проверяемого субъекта, предусматривающей принятия решения в случае неясности или нечеткости предписаний актов законодательства в его пользу. Перспективным направлением применения названной презумпции является исключение из правовой материи института письменных разъяснений по вопросам применения актов законодательства.

Summary

In a context of introduction since January, 1st, 2010 of the Decree of the President of the Republic of Belarus from October, 16th, 2009 № 510 «About the ways of perfection of the control (supervision) activity in the Republic of Belarus» theoretical and applied aspects of using of a presumption of rightness of a checked up subject are investigated. The named presumption provides acceptance of a decision in case of vagueness or unclearness of legislative acts' orders in favor of the checked up subject. Perspective direction of application of the presumption is an exclusion of the institute of writing elucidations on issues of application of legislative acts from the legal matter.

Введение

С принятием Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 года № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (далее – Указ № 510) проверяемый субъект получил ряд гарантий защиты своих прав и законных интересов в рамках взаимодействия с контролирующими органами. Легальное закрепление одной из таких гарантий отражено в части 3 пункте 15 Указа № 510, которая презюмирует следующее: «В случае неясности или нечеткости предписаний акта законодательства решения должны приниматься в пользу проверяемого субъекта». Вышеуказанная правовая конструкция в контексте научных изысканий дефинируется как презумпция правоты проверяемого субъекта, которая и станет предметом нормативно-прикладного анализа в данной статье.

Основная часть

Изначально следует обратить внимание, что попытки введение рассматриваемой презумпции в отношении плательщиков налогов, сборов (пошлин) (далее – плательщики) в правовую материю белорусской действительности предпринимались на начальном этапе кодификации налогового законодательства, о чем свидетельствует «зияющая пустота» пункта 6 статьи 2 Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. (далее – НК Беларуси). Вступление с 1 января 2010 года в силу Указа № 510 позволило потенциально совместить положения данного нормативного правового акта и НК Беларуси, в который были внесены соответствующие изменения [1, пункт 2 статьи 4], направленные на дополнение пункта 7 статьи 3 НК Беларуси частью второй следующего содержания: «В случае неясности или нечеткости предписаний актов налогового законодательства государственными органами и должностными лицами решения должны приниматься в пользу плательщиков». Ранее элементы данной презумпции были закреплены подпунктом 1.2 пункта 1 Директивы Президента Республики Беларусь от 27 декабря 2006 г. 2006 № 2 «О мерах по дальнейшей дебюрократизации государственного аппарата», которым установлено, что при принятии решений, затрагивающих права и законные интересы граждан, следует неукоснительно соблюдать требования законодательства. В случае неясности или нечеткости предписаний правового акта

решения должны приниматься исходя из максимального учета интересов граждан. В рамках декларируемой либерализации экономических отношений на современном этапе развития Беларуси подпункт 9.1 пункта 9 Директивы Президента Республики Беларусь от 31 декабря 2010 г. № 4 «О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь» также закрепил правило, согласно которому в случае неясности или нечеткости предписаний актов законодательства суды, другие государственные органы и иные государственные организации, должностные лица принимают решения в пользу субъектов предпринимательской деятельности и граждан. Таким образом, в настоящее время создана соответствующая палитра нормативных установлений презумпции правоты проверяемого субъекта (плательщика), призванная создать благоприятные условия для предпринимательской деятельности.

Презумпция правоты проверяемого субъекта (плательщика) является составной частью презумпции невиновности. Однако в рамках контрольной (надзорной) деятельности классическая рецепция презумпции невиновности проверяемого субъекта (плательщика) из административного и уголовного законодательства невозможна по причине неприменения к ним мер юридической ответственности в рамках Указа № 510 и НК Беларуси и, соответственно, определения виновности (невиновности) в совершении правонарушения (преступления)¹. Терминологическая взаимосвязь вышеуказанных презумпций в силу их согласованности и дополняемости позволяет использовать принцип правоты проверяемого субъекта (плательщика) в рамках прикладного конструирования принципа правовой определенности, который согласно правовой позиции Конституционного Суда Республики Беларусь предполагает ясность, точность, непротиворечивость и логическую согласованность правовых норм [2]. Следует обратить внимание на различное системное структурирование вышеуказанных принципов в налоговом законодательстве Республики Беларусь и Российской Федерации. Если пункт 5 статьи 6 НК Беларуси только постулирует установление налога посредством определения существенных элементов налогообложения, что свидетельствует о нормативном размежевании принципа определенности и принципа правоты плательщика, то пункт 6 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. (далее – НК России) закрепляет нормативное правило, в соответствии с которым акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. Это, в свою очередь, позволяет вести речь о более сущностной доминанте применение пункта 7 статьи 3 НК России, в соответствии с которой все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Появление презумпции правоты проверяемого субъекта (налогоплательщика) во многом обусловлено причинами объективного характера, предопределенными сложными процессами становления и развития налогового законодательства. Как отмечает Г.А. Гаджиев очевидная сложность динамических связей налогового законодательства с изменчивой экономической действительностью создает проблемы и противоречия правовых норм [3, с. 26]. М.В. Карасева постулирует следующее: «Презумпция правоты налогоплательщика весьма актуальна во все времена, ибо налоговое законодательство постоянно меняется и является слишком сложным. Естественно, в налоговом законодательстве весьма часто появляются противоречивые, неясно сформулированные нормы» [4, с. 75].

Историческая и современная юридическая наука (в том числе и финансово-правовая) в качестве футурологической аксиологической парадигмы рассматривают ясность и непротиворечивость законодательства как его имманентное свойство, восходящее к известному правилу, сформулированному еще древнеримскими юристами: *leges intellegi ab omnibus debent* – законы должны быть понятны каждому. В свое время И.А. Покровский отмечал, что

¹ Более подробно о презумпции невиновности в контрольной (надзорной) деятельности: см. Пилипенко, А.А. Презумпция невиновности в сфере контрольной (надзорной) деятельности: проблемы нормативного конструирования / А.А. Пилипенко // *Промышленно-торговое право*. – 2011. – № 2. – С. 25–30.

одно из первых и самых существенных требований, которые предъявляются к праву развивающейся человеческой личностью, является требование определенности правовых норм. Если каждый отдельный человек должен подчиняться праву, если он должен приспособлять свое поведение к его требованиям, то, очевидно, что первым условием упорядоченной общественной жизни является определенность этих требований. Всякая неясность в этом отношении противоречит самому понятию правопорядка и ставит человека в весьма затруднительное положение: не известно, что исполнять и к чему приспособляться. И естественно, что чем более развивается индивидуальная самостоятельность, тем более растет эта потребность в определенности права. Индивид, поставленный лицом к лицу с обществом, государством, имеет право требовать, чтобы ему было этим последним точно указано, чего от него хотят и какие рамки ему ставят. Логически это право на определенность правовых норм есть одно из самых неотъемлемых прав человеческой личности, какое только себе можно представить; без него, в сущности, вообще ни о каком «праве» не может быть речи» [5, с. 89]. Современная научная осмысленность вышеуказанного тезиса в налоговой сфере имеет аналогичную устремленность [6, с. 13]. Однако данная устремленность имеет свои ограничения в силу невозможности создать идеальное законодательство, что постулируется большинством представителей финансово-правовой науки. Как полагает А.В. Демин добиться абсолютной определенности закона объективно невозможно, любые нормы всегда носят лишь относительно определенный характер [7, с. 154]. О.О. Журавлева считает, что норма права всегда абстрактна и зачастую неполна [8, с. 52]. Отдельные исследователи рассматривают неопределенность правовых норм с точки зрения юридической техники: «Нельзя не признать и того, что порой тексты налоговых актов написаны таким образом, будто их авторы специально ставили перед собой цель, чтобы рядовые граждане ничего в этих текстах не поняли» [9, с. 148]. Другие авторы констатируют такую неопределенность общим низким уровнем законодательства. Так, по мнению, О.В. Пантюшова различное понимание налоговых норм налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговыми агентами) и налоговыми (финансовыми) органами – показатель низкого качества налогового законодательства [10, с. 7].

Определенная идентичность с научными притязаниями прослеживается в правовых позициях органов конституционного правосудия Российской Федерации и Республики Беларусь. Конституционный Суд Российской Федерации полагает, что неточность в налогово-правовых нормах может иметь место: ««Некоторая неточность юридико-технического характера, допущенная законодателем при формулировании законоположения, хотя и затрудняет уяснение его действительного смысла, однако не дает оснований для вывода о том, что оно является неопределенным, расплывчатым, не содержащим четких стандартов и, следовательно, не отвечающим принципам налогового законодательства в правовом государстве, как они закреплены в Конституции Российской Федерации. Подобные неясности, выявляемые в процессе применения налоговых норм в конкретных правовых ситуациях, устраняются путем толкования этих норм правоприменительными органами, в том числе арбитражными судами, причем именно судебная власть, действующая на основе принципов самостоятельности, справедливого, независимого. Объективного и беспристрастного правосудия, в наибольшей степени предназначены для решения названной задачи» [11]. Согласно правовой позиции Конституционного Суда Республики Беларусь включение в НК Беларуси презумпции правоты налогоплательщика означает, что законодателем допускается возможность наличия неясных или нечетких предписаний в актах налогового законодательства, которые для участников налоговых отношений, и в первую очередь плательщиков налогов, сборов (пошлин), зачастую являются сложными для восприятия и применения их на практике [2].

С точки зрения проникновения в глубину рассматриваемого явления более важным представляется не постулирование неопределенности законодательства, в первую очередь, налогового, как его константной основы, а научно-прикладное осмысление последствий такой неопределенности, главным из которых является произвольное усмотрение должностными лицами контролирующих органов в процессе правоприменения соответствующих правовых норм [7, с. 149; 12, с. 127; 13, с. 96-97; 14, с. 36]. Как отмечает, А.В. Демин неопреде-

ленность содержания правовой нормы допускает возможность неограниченного усмотрения в процессе реализации права, что приводит к разногласиям, произволу, правовым конфликтам [7, с. 149]. Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы, поскольку расплывчатость налоговой нормы может привести к не согласующемуся с принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым к нарушению принципа юридического равенства граждан перед законом. Формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение. Расплывчатость налоговой нормы может привести к несогласующемуся с принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым - к нарушению принципа юридического равенства и вытекающего из него принципа равенства налогообложения [15].

Терминологически для характеристики дефектов законодательства в системной взаимосвязи с применением презумпции правоты используются, как правило, следующие понятия: «неустранимые сомнения», «противоречия», «неясность», «нечеткость». При этом законодатель (в том числе и белорусский) не раскрывает вышеуказанные дефиниции, что можно признать определенным недостатком в силу отсутствия адекватно нормативной коммуникации с другими категориями и соответствующими сложностями в правоприменении. С другой стороны, пассивное поведение законодателя по данному вопросу обусловлено объективными причинами в рамках невозможности с помощью законодательного дефинирования вышеуказанных терминов разрешить потенциальные противоречия между имеющими в настоящее время разнонаправленные интересы проверяемыми субъектами (плательщиками) и контролирующими органами. В то же время финансово-правовые исследования предпринимают определенные попытки дать научную характеристику вышеуказанным терминам [7, с. 152–153; 9, с. 149–150; 16, с. 104]. Например, А.И. Худяков, М.Н. Бродский, Г.М. Бродский полагают, что «сомнения» означает такое их состояние, когда правовая норма выражает неуверенность законодателя в правильности принятого решения, «противоречия» означает наличие двух и более норм по одному и тому же вопросу, содержащих различные предписания, «неясность» – отсутствие четкого и ясного предписания [9, с. 149–150].

Переходя к прикладному аспекту применения презумпции правоты проверяемого субъекта (плательщика) в Республике Беларусь следует изначально отметить временной аспект ее восприятия, осмысления и требования позвольительного применения последними, как правило, на стадии проведения контролирующими органами проверок. Естественно, на данном этапе представления контролирующих органов и проверяемых субъектов о правовой природе тех или иных явлений зачастую прямо противоположные, особенно если процессуальное «обрамление» данных представлений со стороны проверяющих принципиально дистанцируется от соблюдения соответствующих норм законодательства. Под угрозой серьезных количественных отрицательных претерпеваний в виде недоимок, пени и штрафов (в будущем – уголовного преследования) проверяемому субъекту, комментируя определенные действия должностных лиц контролирующих органов, очень трудно удержаться в рамках научной и общечеловеческой культуры, что, естественным образом, не способствует созданию оптимальной модели их взаимоотношения. Требования к проверяющим действовать в рамках заявленной в отношении проверяемого субъекта презумпции правоты, т.е. трактовать все неясности или нечеткости актов законодательства в его пользу, наталкиваются на непреодолимое препятствие в рамках некорректной самоидентификации должностных лиц контролирующих органов как «наполнителей казны». В этом случае проверяемый субъект, чтобы воспользоваться презумпцией правоты, в большинстве случаев должен пройти через процедуру административного и (или) судебного разбирательства, в т.ч. числе обжалования действий (бездействия) должностных лиц контролирующего органа. Как нам представляется, в этих условиях, только суды (в первую очередь, хозяйственные) остаются единственным дей-

ственным механизмом для восстановления нарушенных прав и законных интересов проверяемого субъекта (плательщика).

Предтечей применения презумпции правоты проверяемого субъекта (в первую очередь, плательщика, а в перспективе – проверяемого субъекта предпринимательской деятельности) является предоставленное подпунктом 1.2 пункта 1 статьи 21 НК Беларусь право плательщику получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения актов налогового законодательства, которое корреспондируется обязанностью налоговых органов и их должностных лиц (подпункт 1.5 пункта 1 статьи 82 НК Беларуси). Аксиоматично, что такое обращение со стороны плательщика возможно в случае неясности или нечеткости налогового законодательства, зачастую являющихся препятствием для исполнения в интересах публичного образования налогового обязательства. По нашему мнению, проверяемые субъекты (плательщики) должны не ставить вопрос о позволительном применении в отношении них легального закрепленного и широко декларируемого принципа презумпции правоты, а требовать ее безусловного соблюдения и применения в контексте предоставленного им права в соответствии подпунктом 1.8 пункта 1 статьи 21 НК Беларуси требования от должностных лиц налоговых органов соблюдения актов налогового законодательства при совершении ими действий в отношении плательщиков. Однако данное обращение (запрос) со стороны контролирующего (налогового) органа получает естественную ответную интерпретацию как ясная неясность или нечеткость налогового законодательства, постулируя выполнение налогового обязательства в сторону повысительного обеспечения исполнения бюджетов различных уровней. В качестве примера можно сослаться на запрос Ассоциации белорусских банков в адрес Министерства по налогам и сборам [17] и полученный от данного государственного органа ответа [18].

Правовая идентификация письменных разъяснений со стороны контролирующих (налоговых) органов требует дополнительного научно-прикладного анализа с использованием соответствующего логико-правового инструментария. В рамках данной статьи следует констатировать, что письменные разъяснения налогового законодательства со стороны налоговых органов являются препятствием для оптимально конструктивного применения принципа презумпции правоты проверяемого субъекта (плательщика). Это, в свою очередь, должно послужить перспективно новационным моделированием правовой реальности без позиционирования в ней института письменных разъяснений по вопросам применения налогового законодательства, отсутствие которого успешно может быть нивелировано более действенным практическим применением права плательщика получать от налоговых органов по месту постановки на учет бесплатную информацию о действующих налогах, сборах (пошлинах), актах налогового законодательства, а также о правах и обязанностях плательщиков, налоговых органов и их должностных лиц (подпункт 1.1 пункта 1 статьи 21 НК Беларуси). Возможное гипотетическое ущемление экономических интересов государства изначально компенсируется созданием для себя более чем приемлемой модели сосуществования с субъектами предпринимательской деятельности. В этой связи В.А. Белов эпистолярно справедливым образом отмечает следующее: «Этакая «игра» в одни ворота получается: голы одной команды («государства») засчитываются даже тогда, когда мяч пролетает рядом с воротами или попадает в штангу, а голы другой («налогоплательщиков») не считаются даже в том случае, когда мяч влетает в сетку» [20, с. 54]. В случае же возникновения неясностей или нечеткостей актов законодательства в них можно внести соответствующие изменения и дополнения. Определенный временной лаг между указанными правовыми явлениями позволит впоследствии соответствующим государственным органам более тщательно подходить к своей компетенции по законодательному регулированию экономических отношений, т.к. в настоящее время наблюдается ситуация, когда неясность или нечеткость правовых норм ставит под сомнение возможность защиты прямых интересов государства. Так, часть 5 пункта 73 Положения о порядке организации и проведения проверок, утв. Указом № 510, определяя, что решение по акту проверки, требование (предписание) об устранении нарушений являются обязательны-

ми для исполнения проверяемым субъектом, не получает своего нормативного развития в русле определения конкретного срока исполнения.

Заключение

1. Нормативные положения презумпции правоты проверяемого субъекта (плательщика), закрепленные в законодательстве, несомненно, стоят на страже их интересов и имеют непосредственное практическое значение, особенно при рассмотрении споров в судебных инстанциях.

2. Научно-доктринальные подходы по вопросу осмысления и применения презумпции правоты проверяемого субъекта (плательщика) позволяют сделать вывод о сомнительной перспективе законодательного дефинирования терминов «неясность» и «нечеткость» законодательства в контексте невозможности формализации противоположных позиций между должностными лицами контролирурующих органов и проверяемыми субъектами (плательщиками) по вопросу уяснения норм законодательства.

3. В русле действенной реализации презумпции правоты проверяемого субъекта (плательщика) представляется перспективным исключение из правовой материи института письменных разъяснений по вопросам применения актов законодательства.

Список использованных источников

1. О введении в действие Особенной части Налогового кодекса Республики Беларусь, внесении изменений и дополнений в Общую часть Налогового кодекса Республики Беларусь и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Республики Беларусь и их отдельных положений по вопросам налогообложения: Закон Респ. Беларусь, 29 дек. 2009 г., № 72–3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой инфор. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

2. О соответствии Конституции Республики Беларусь Закона Республики Беларусь «О введении в действие Особенной части Налогового кодекса Республики Беларусь, внесении изменений и дополнений в Общую часть Налогового кодекса Республики Беларусь и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Республики Беларусь и их отдельных положений по вопросам налогообложения»: Решение Конституц. Суда Респ. Беларусь, 23 дек. 2009 г., № Р-412/2009 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой инфор. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

3. Гаджиев, Г.А. Особенности толкования норм налогового законодательства / Г.А. Гаджиев // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2008 года: по материалам VI Междунар. науч.-практ. конф. 17-18 апр. 2009 г., Москва: Сборник / Сост. М.В. Завязочникова; под. ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2010. С. 25–37.

4. Карасева, М.В. Презумпции и фикции в части первой Налогового кодекса РФ / М.В. Карасева // Журн. рос. права. – 2002. – № 9. – С. 71–80.

5. Покровский, И.А. Основные проблемы гражданского права / И.А. Покровский. – М.: Статут (в серии «Классика российской цивилистики», 1998. – 353 с.

6. Брызгалин, А.В. Ясность налогового закона или все сомнения в пользу налогоплательщика / А.В. Брызгалин // Налоговый вестн. – 1999. – № 10. – С. 13–18.

7. Демин, А.В. Налоговое право России: учеб. пособие / А.В. Демин. – М.: Изд-во «Юрлитинформ», 2006. – 424 с.

8. Журавлева, О.О. Принцип правовой определенности и правовой статус лица в налоговом праве / О.О. Журавлева // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2009 года: по материалам VII Междунар. науч.-практ. конф. 23-24 апр. 2010 г., Москва: Сборник; сост. М.В. Завязочникова; под. ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2011. – С. 51–55.

9. Худяков, А.И. Основы налогообложения: учеб. пособие / А.И. Худяков, М.Н. Бродский, Г.М. Бродский. – СПб.: Европейский дом, 2002. – 432 с.

10. Пантюшов, О.В. Неясности и противоречия законодательства о налогах / О.В. Пантюшов // Налоговые споры: теория и практика. – 2007. – № 12. – С. 7–9.
11. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Сергиенко Михаила Ивановича на нарушение его конституционных прав положениями статьи 366 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституц. Суда Рос. Федерации, 25 янв. 2007 г., № 48-О-О // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – М., 2011.
12. Государственное право Германии: В 2 т.; отв. ред. Б.Н. Топорнин. – М.: Рос. акад. наук, 1994. – Т. 2. – 320 с.
13. Старых, Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении / Ю.В. Старых; под ред. М.В. Карасевой. – М: ИД «Юриспруденция», 2007. – 176 с.
14. Фрейтак, Н.К. Злоупотребление правом со стороны налоговых органов в ходе налоговых проверок / Н.К. Фрейтак // Ваш налоговый адвокат. – 2005. – № 1. – С. 32-41.
15. По делу о проверке конституционности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой ЗАО «Конфетти» и гражданки И.В. Савченко»: Постановление Конституционного Суда Рос. Федерации, 28 марта 2000 г., № 5-П // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – М., 2011.
16. Ядрихинский, С.А. Принцип ясности закона и налоговых отношениях: теория вопроса и практика применения / С.А. Ядрихинский // Хозяйство и право. – 2005. – № 2. – С. 101–108.
17. О налоге на прибыль: запрос Ассоциации белорусских банков в адрес Министерства по налогам Респ. Беларусь, 17 марта 2010 г., № 03-02/164 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой инфор. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
18. О налогообложении: ответ Министерства по налогам и сборам Респ. Беларусь на запрос Ассоциации белорусских банков от 17 марта 2010 г. № 03-02/164, 30 марта 2010 г., № 2-2-9/10849 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой инфор. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
20. Белов, В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики / В.А. Белов. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 96 с.

Пилипенко Александр Анатольевич
доцент кафедры финансового права
и правового регулирования хозяйственной
деятельности Белгосуниверситета, канд. юрид. наук